



Norme internationale d'audit 450

ISA 450

*Evaluation des anomalies
relevées lors de l'audit*

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

A propos de l'IAASB

Copyright IFAC

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en 2022, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en 2022, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) 450 a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée de la Norme internationale d'audit (ISA) 450 est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) 450 © 2022 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) 450 © 2022 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : *International Standard on Auditing 450, Evaluation of Misstatements Identified During the Audit*.

Source originale : *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition Volume I* - ISBN number: 978-1-60815-546-0.

Pour obtenir l'autorisation de reproduire, stocker ou transmettre ou de faire d'autres utilisations similaires du présent document, veuillez contacter permissions@ifac.org.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 450**EVALUATION DES ANOMALIES RELEVÉES LORS DE L'AUDIT**

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)^(*)

^(*) La présente norme ISA comporte des changements de conformité liés à l'approbation des normes ISA 220, 250, 315 et 540 révisées. L'entrée en vigueur de ces changements coïncide avec celle des normes ISA révisées.

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1
Date d'entrée en vigueur	2
Objectifs	3
Définitions	4
Diligences requises	
Récapitulatif des anomalies relevées	5
Prise en compte des anomalies relevées au fur et à mesure de l'avancement de l'audit.....	6-7
Communication et correction des anomalies	8-9
Evaluation de l'incidence des anomalies non corrigées	10-13
Déclarations écrites	14
Documentation	15
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Définition du concept d'« Anomalie »	A1
Récapitulatif des anomalies relevées	A2-A6
Prise en compte des anomalies relevées au fur et à mesure de l'avancement de l'audit.....	A7-A9
Communication et correction des anomalies	A10-A13
Evaluation de l'incidence des anomalies non corrigées	A14-A28
Déclarations écrites	A29
Documentation	A30

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 450, *Evaluation des anomalies relevées lors de l'audit*, doit être lue conjointement avec la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite des obligations de l'auditeur concernant l'évaluation de l'incidence sur l'audit des anomalies relevées et de celle sur les états financiers des éventuelles anomalies non corrigées. La Norme ISA 700 (révisée) traite de l'obligation de l'auditeur, lorsqu'il se forge une opinion sur les états financiers, de conclure si une assurance raisonnable a été obtenue sur le fait que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives. La conclusion requise par la Norme ISA 700 (révisée) prend en compte l'évaluation faite par l'auditeur de l'incidence des éventuelles anomalies non corrigées sur les états financiers, conformément à la présente Norme ISA¹. La Norme ISA 320² traite de l'application par l'auditeur du concept de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit d'états financiers.

Date d'entrée en vigueur

2. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

3. L'objectif de l'auditeur est d'évaluer :
 - (a) l'incidence sur l'audit des anomalies relevées ; et
 - (b) l'incidence sur les états financiers des éventuelles anomalies non corrigées.

Définitions

4. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par:
 - (a) anomalies – Ecart entre le montant enregistré, le classement, la présentation ou l'information fournie dans les états financiers pour un élément, et le montant, le classement, la présentation ou l'information à fournir, exigés pour ce même élément selon le référentiel comptable applicable. Les anomalies peuvent résulter d'erreurs ou provenir de fraudes. (Voir par. A1)

Lorsque l'auditeur exprime une opinion indiquant si les états financiers sont présentés sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, ou donnent une image fidèle, les anomalies comprennent également les ajustements des montants, des classements, de la présentation ou des informations fournies qui, selon le jugement de l'auditeur, sont nécessaires pour que les états financiers soient présentés sincèrement dans tous leurs aspects significatifs ou donnent une image fidèle.

- (b) anomalies non corrigées – Anomalies que l'auditeur a récapitulées au cours de l'audit et qui n'ont pas été corrigées.

Diligences requises

Récapitulatif des anomalies relevées

5. L'auditeur doit récapituler les anomalies relevées au cours de l'audit, sauf lorsqu'elles sont clairement manifestement insignifiantes. (Voir par. A2-A6)

Prise en compte des anomalies relevées au fur et à mesure de l'avancement de l'audit

¹ Norme ISA 700 (révisée), *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers*, paragraphes 10-11.

² Norme ISA 320, *Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit*.

6. L'auditeur doit déterminer si la stratégie générale d'audit et le programme de travail nécessitent d'être révisés lorsque :
- (a) la nature des anomalies relevées et les circonstances de leur survenance indiquent que d'autres anomalies peuvent exister qui, cumulées avec les anomalies récapitulées au cours de l'audit, pourraient être significatives ; ou (Voir par. A7)
 - (b) le cumul des anomalies relevées au cours de l'audit s'approche du seuil de signification, déterminé selon la Norme ISA 320. (Voir par. A8)
7. Lorsque, à la demande de l'auditeur, la direction a examiné un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie et a corrigé les anomalies qui avaient été relevées, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires pour déterminer si des anomalies subsistent. (Voir par. A9)

Communication et correction des anomalies

8. L'auditeur doit communiquer, à moins que la loi ou la réglementation ne l'interdise, en temps voulu, au niveau approprié de la direction, toutes les anomalies récapitulées au cours de l'audit³. L'auditeur doit demander à la direction de corriger ces anomalies. (Voir par. A10-A12)
9. Lorsque la direction refuse de corriger tout ou partie des anomalies que l'auditeur lui a communiquées, celui-ci doit prendre connaissance des motifs de ce refus et en tenir compte lorsqu'il évalue si les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives. (Voir par. A13)

Evaluation de l'incidence des anomalies non corrigées

10. Avant d'évaluer l'incidence des anomalies non corrigées, l'auditeur doit réapprécier le seuil de signification déterminé selon la Norme ISA 320 afin de confirmer s'il reste approprié au vu des résultats financiers réels de l'entité. (Voir par. A14-A15)
11. L'auditeur doit déterminer si les anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé, sont significatives. Pour cela, il doit prendre en compte :
- (a) l'ampleur et la nature des anomalies, au regard tant des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies concernés, que des états financiers pris dans leur ensemble, ainsi que les circonstances particulières de leur survenance ; et (Voir par. A16-A22, A24-A25)
 - (b) l'incidence des anomalies non corrigées relatives aux périodes précédentes sur les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies concernés, ainsi que sur les états financiers pris dans leur ensemble. (Voir par. A23)

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

12. L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les anomalies non corrigées et l'incidence que ces anomalies, prises individuellement ou cumulées, peuvent avoir sur l'opinion exprimée dans son rapport d'audit, à moins que cela ne soit interdit par la loi ou la réglementation⁴. Cette communication doit mentionner individuellement chacune des anomalies non corrigées significatives. L'auditeur doit demander à ce que les anomalies non corrigées le soient. (Voir par. A26-A28)
13. L'auditeur doit également communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise l'incidence des anomalies non corrigées des périodes précédentes sur les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies, ainsi que sur les états financiers pris dans leur ensemble.

³ Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise*, paragraphe 7.

⁴ Voir note 3 en bas de page.

Déclarations écrites

14. L'auditeur doit demander une déclaration écrite à la direction et, lorsque ceci est approprié, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, confirmant qu'elles estiment que les incidences des anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé, ne sont pas significatives au regard des états financiers pris dans leur ensemble. Un récapitulatif de ces anomalies doit être inclus dans la déclaration écrite ou joint à celle-ci. (Voir par. A29)

Documentation

15. L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit⁵ : (Voir par. A30)
- (a) le montant en deçà duquel les anomalies seront considérées comme manifestement insignifiantes ; (Voir par. 5)
 - (b) toutes les anomalies relevées au cours de l'audit avec la mention de leur correction ou non correction ; et (Voir par. 5, 8 et 12)
 - (c) sa conclusion relative au caractère significatif ou non des anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé, et le fondement de cette conclusion. (Voir par. 11)

Modalités d'application et autres informations explicatives

Définition du concept d'« Anomalie » (Voir par. 4(a))

- A1. Les anomalies peuvent résulter :
- (a) d'une inexactitude dans la collecte ou le traitement des données à partir desquelles les états financiers sont établis ;
 - (b) de l'omission d'un montant ou d'une information à fournir, y compris les informations inadéquates ou incomplètes et celles qui visent à atteindre les objectifs d'information imposés dans certains référentiels comptables, le cas échéant⁶ ;
 - (c) d'une estimation comptable incorrecte provenant de l'omission de faits, ou d'une interprétation manifestement erronée de ces faits ;
 - (d) de jugements de la direction portant sur des estimations comptables que l'auditeur considère comme non réalistes, ou du choix et de l'application de méthodes comptables qu'il considère comme inappropriées ;
 - (e) d'un classement, d'un regroupement ou d'une ventilation inappropriés des informations ; et
 - (f) dans le cas d'états financiers préparés conformément à un référentiel comptable reposant sur le principe de présentation sincère, de l'omission d'une information à fournir nécessaire pour que les états financiers soient présentés sincèrement, au-delà de celles expressément exigées par le référentiel⁷.

Des exemples d'anomalies provenant de fraudes sont donnés dans la Norme ISA 240⁸.

Récapitulatif des anomalies relevées (Voir par. 5)

« Manifestement insignifiant »

⁵ Norme ISA 230, *Documentation d'audit*, paragraphes 8-11 et A6.

⁶ Par exemple, le paragraphe 42H de la Norme internationale d'information financière (IFRS) 7, *Instruments financiers : Informations à fournir* indique que : « L'entité doit fournir toute information supplémentaire qu'elle considère comme nécessaire pour atteindre les objectifs d'information visés au paragraphe... »

⁷ Par exemple, les IFRS exigent que l'entité fournisse des informations supplémentaires lorsque le simple respect des dispositions particulières des IFRS ne permet pas aux utilisateurs de comprendre l'incidence de transactions particulières, d'autres événements ou conditions sur la situation financière de l'entité et sur sa performance financière (Norme comptable internationale IAS 1, *Présentation des états financiers* paragraphe 17(c)).

⁸ Norme ISA 240, *Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers*, paragraphes A1-A7.

- A2. Le paragraphe 5 de la présente norme ISA exige que l'auditeur fasse le cumul des anomalies détectées au cours de l'audit, à l'exclusion de celles qui sont manifestement insignifiantes. L'expression « manifestement insignifiant » n'est pas équivalente à l'expression « non significatif ». Les anomalies manifestement insignifiantes seront d'un tout autre ordre de grandeur (plus petit) ou d'une toute autre nature que celles qui auraient été considérées comme significatives, et seront manifestement sans conséquence, prises individuellement ou en cumulé, qu'elles soient jugées selon des critères d'ampleur, de nature ou selon les circonstances de leur survenance. Lorsqu'il existe une quelconque incertitude quant au caractère insignifiant d'un ou de plusieurs de ces critères, l'anomalie concernée n'est pas considérée comme manifestement insignifiante.

Anomalies dans des états financiers individuels

- A3. L'auditeur peut déterminer un montant en deçà duquel les anomalies relatives à des montants figurant dans des états financiers individuels seront tenues pour manifestement insignifiantes et n'auront pas à être cumulées du fait qu'il est d'avis que le cumul de telles anomalies n'aurait de toute évidence aucun effet significatif sur les états financiers. Les anomalies relatives à des montants qui sont au-delà du montant déterminé sont toutefois cumulées conformément au paragraphe 5 de la présente norme ISA. En outre, il se peut que des anomalies relatives à des montants ne soient pas considérées comme manifestement insignifiantes, en raison de leur nature ou des circonstances. Si tel est le cas, elles sont cumulées conformément au paragraphe 5 de la présente Norme ISA.

Anomalies dans les informations fournies

- A4. Des anomalies dans les informations fournies peuvent aussi être tenues pour manifestement insignifiantes, qu'elles soient prises individuellement ou en cumulé et qu'elles soient jugées selon des critères d'ordre de grandeur, de nature ou de circonstances. Les anomalies dans les informations fournies qui ne sont pas tenues pour manifestement insignifiantes sont également cumulées, pour que l'auditeur puisse évaluer plus facilement leur incidence sur les informations pertinentes fournies et sur les états financiers pris dans leur ensemble. Le paragraphe A17 de la présente Norme ISA donne des exemples d'anomalies significatives dans les informations qualitatives fournies.

Cumul des anomalies

- A5. Des anomalies considérées comme telles en raison de leur nature ou de circonstances, cumulées comme il est décrit aux paragraphes A3- A4, ne peuvent être additionnées de la même manière que les anomalies relatives à des montants. Néanmoins, l'auditeur est tenu par le paragraphe 11 de la présente Norme ISA d'évaluer ces anomalies individuellement et en cumulé (c'est-à-dire collectivement avec les autres anomalies), afin de déterminer si elles sont significatives.
- A6. Afin d'aider l'auditeur à évaluer l'incidence des anomalies relevées au cours de l'audit et à les communiquer à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, il peut être utile de distinguer entre les anomalies factuelles, celles liées au jugement, et celles extrapolées :
- les anomalies factuelles sont celles pour lesquelles il n'existe pas de doute ;
 - les anomalies liées au jugement sont des écarts résultant des jugements de la direction, y compris ceux concernant la comptabilisation, l'évaluation, la présentation et les informations fournies dans les états financiers (notamment le choix ou l'application de méthodes comptables) que l'auditeur considère comme déraisonnables ou inappropriées ;
 - les anomalies extrapolées correspondent à la meilleure estimation faite par l'auditeur des anomalies contenues dans les populations, laquelle repose sur l'extrapolation des anomalies relevées dans les sondages à l'ensemble des populations à partir desquelles les échantillons ont été sélectionnés. Des modalités d'application pour effectuer l'extrapolation des anomalies et l'évaluation des résultats sont fournies dans la Norme ISA 530⁹.

⁹ Norme ISA 530, *Sondages en audit*, paragraphes 14-15.

Prise en compte des anomalies relevées au fur et à mesure de l'avancement de l'audit (Voir par. 6-7)

- A7. Une anomalie peut ne pas être un cas isolé. Lorsque l'auditeur constate, par exemple, qu'une anomalie résulte d'une défaillance dans le contrôle interne ou d'hypothèses ou de méthodes de valorisation inappropriées qui ont été largement utilisées par l'entité, cela signale que d'autres anomalies peuvent exister.
- A8. Lorsque le cumul des anomalies relevées au cours de l'audit avoisine le seuil de signification déterminé selon la Norme ISA 320, il peut exister un risque insuffisamment faible pour être acceptable que de possibles anomalies non détectées, cumulées avec les anomalies relevées au cours de l'audit, puisse excéder le seuil de signification. Des anomalies non détectées pourraient exister en raison de la présence d'un risque d'échantillonnage ou d'un risque non lié à l'échantillonnage¹⁰.
- A9. L'auditeur peut demander à la direction d'examiner un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie afin qu'elle analyse les causes de l'anomalie qu'il a relevée, qu'elle mette en œuvre des procédures en vue de déterminer le montant réel de l'anomalie dans le flux d'opérations, le solde de compte ou l'information fournie, et qu'elle procède aux ajustements appropriés des états financiers. Une telle demande peut être faite, par exemple, sur la base de l'extrapolation faite par l'auditeur des anomalies relevées dans un sondage à l'ensemble de la population à partir de laquelle l'échantillon a été sélectionné.

Communication et correction des anomalies (Voir par. 8-9)

- A10. La communication en temps voulu des anomalies au niveau approprié de la direction est importante dans la mesure où elle permet à cette dernière d'évaluer si les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies sont erronés, d'informer l'auditeur en cas de désaccord et de prendre les mesures nécessaires. Généralement, le niveau approprié de la direction est celui qui a la responsabilité et l'autorité pour évaluer les anomalies et pour décider des mesures nécessaires.
- A11. Dans certains pays, la loi ou la réglementation peut restreindre la communication par l'auditeur de certaines anomalies à la direction ou à d'autres personnes au sein de l'entité. Des textes législatifs ou réglementaires peuvent interdire expressément une communication ou autre action susceptible de nuire à une investigation menée par une autorité appropriée sur un acte illégal avéré ou suspecté, y compris alerter l'entité, par exemple, lorsque l'auditeur doit signaler le cas identifié ou suspecté de non-respect à une autorité compétente sur le blanchiment argent. Dans ces circonstances, les questions considérées par l'auditeur peuvent être complexes et l'auditeur peut estimer approprié de demander un avis juridique.
- A12. La correction par la direction de toutes les anomalies, y compris celles communiquées par l'auditeur, permet à la direction d'assurer l'exactitude des registres et documents comptables et de réduire les risques d'anomalies significatives dans les états financiers futurs en raison de l'incidence cumulée d'anomalies non significatives non corrigées des périodes précédentes.
- A13. La Norme ISA 700 (révisée) requiert de l'auditeur qu'il évalue si les états financiers ont été établis et présentés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux dispositions du référentiel comptable applicable. Cette évaluation prend en compte les aspects qualitatifs des pratiques comptables de l'entité, y compris les indications de biais possibles dans les jugements de la direction¹¹, qui peuvent être confirmées ou infirmées par la compréhension qu'a l'auditeur des motifs qui ont conduit la direction à ne pas procéder aux corrections.

Evaluation de l'incidence des anomalies non corrigées (Voir par. 10-11)

¹⁰ Norme ISA 530, paragraphes 5(c)- (d).

¹¹ Norme ISA 700 (révisée), paragraphe 12.

- A14. La détermination par l'auditeur du seuil de signification en application de la Norme ISA 320 est souvent basée sur des estimations des résultats financiers de l'entité, du fait que les résultats financiers réels peuvent ne pas encore être connus. En conséquence, avant de procéder à son évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées, l'auditeur peut avoir à modifier le seuil de signification déterminé selon la Norme ISA 320 sur la base des résultats financiers réels.
- A15. La Norme ISA 320 précise qu'au fur et à mesure de l'avancement de l'audit, le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, le (ou les) seuil(s) de signification pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies spécifiques) est modifié dans les cas où l'auditeur prend connaissance, au cours de l'audit, d'informations qui l'auraient conduit à retenir initialement un (ou des) seuil(s) de signification différent(s)¹². Ainsi, toute modification substantielle aura probablement été faite avant que l'auditeur n'évalue l'incidence des anomalies non corrigées. Toutefois, si la réappréciation par l'auditeur du seuil de signification initial déterminé selon la Norme ISA 320 (voir paragraphe 10 de la présente Norme ISA) conduit à un montant (ou des montants) inférieur(s), il convient alors de reconsidérer le seuil de planification pour la réalisation des contrôles et le caractère approprié de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires, afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit.
- A16. Chaque anomalie relative à un montant est prise en compte pour évaluer son incidence sur les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies concernés, et pour déterminer si le seuil de signification pour ces flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies spécifiques n'a pas, le cas échéant, été dépassé.
- A17. De plus, chaque anomalie relative à une information qualitative fournie est prise en compte pour en évaluer l'incidence sur les informations à fournir concernées ainsi que l'incidence générale sur les états financiers pris dans leur ensemble. La détermination du caractère significatif d'une anomalie relative à une information qualitative fournie, dans le contexte du référentiel comptable applicable et des circonstances propres à l'entité, nécessite l'exercice du jugement professionnel. Voici des exemples d'anomalies significatives :
- la description inexacte ou incomplète des objectifs, des politiques et des processus relatifs à la gestion du capital pour des entités exerçant des activités d'assurance ou des activités bancaires ;
 - l'omission d'informations concernant les événements ou les circonstances qui ont mené à la comptabilisation d'une perte de valeur (par exemple, une diminution importante à long terme de la demande d'un métal ou d'une marchandise) par une entité exerçant des activités minières ;
 - la description incorrecte d'une méthode comptable relative à un élément important de l'état de la situation financière, de l'état du résultat global, de l'état des variations des capitaux propres ou du tableau des flux de trésorerie ;
 - la description inadéquate de la sensibilité aux variations du cours de change d'une entité exerçant des activités commerciales à l'échelle internationale.
- A18. Pour déterminer si des anomalies non corrigées sont significatives en raison de leur nature conformément au paragraphe 11 de la présente norme ISA, l'auditeur prend en considération les anomalies non corrigées portant sur des montants et sur des informations fournies. Ces anomalies peuvent être considérées comme significatives, soit individuellement, soit en cumulé avec d'autres anomalies. Par exemple, selon les anomalies détectées dans les informations fournies, l'auditeur peut se demander si :
- (a) les erreurs détectées sont récurrentes ou diffuses ; ou
 - (b) un certain nombre d'anomalies détectées concernent le même élément et, collectivement, peuvent avoir une incidence sur la compréhension de cet élément par les utilisateurs.

La prise en compte des anomalies cumulées est également utile pour évaluer les états financiers conformément au paragraphe 13(d) de la norme ISA 700 (révisée), qui exige que l'auditeur apprécie si les informations fournies nuisent à la présentation d'ensemble des états financiers du

¹² Norme ISA 320, paragraphe 12.

fait qu'elles ne sont pas toutes pertinentes ou qu'elles sont présentées d'une manière qui entrave la bonne compréhension des éléments présentés.

- A19. Lorsqu'une anomalie prise individuellement est considérée comme significative, il est peu probable qu'elle puisse être compensée par d'autres anomalies. Par exemple, si les produits ont été significativement surévalués, les états financiers pris dans leur ensemble comporteront une anomalie significative, même si l'incidence de la surévaluation sur les résultats est totalement compensée par une surévaluation équivalente des charges. Il peut être approprié de compenser des anomalies à l'intérieur d'un même solde de compte ou d'un même flux d'opérations; toutefois, le risque que d'autres anomalies non détectées puissent exister est pris en compte avant de conclure que la compensation d'anomalies même peu significatives est appropriée¹³.
- A20. Déterminer si une anomalie dans le classement est significative implique l'évaluation d'aspects qualitatifs, tels que l'incidence de cette anomalie sur les dettes ou autres clauses de contrats de prêts, son incidence sur une rubrique individuelle ou sur les sous-totaux, ou son incidence sur les ratios clés. Il peut exister des situations dans lesquelles l'auditeur conclut qu'une anomalie dans le classement n'est pas significative dans le contexte des états financiers pris dans leur ensemble, alors même que cette anomalie dépasse le (ou les) seuil(s) de signification retenu(s) pour évaluer d'autres anomalies. Par exemple, un classement erroné entre des rubriques du bilan peut ne pas être considéré comme significatif dans le contexte des états financiers pris dans leur ensemble lorsque le montant du classement erroné est faible par rapport aux montants des rubriques concernées du bilan et que ce classement erroné n'a pas d'incidence sur le compte de résultat ou l'un quelconque des ratios clés.
- A21. Les circonstances entourant certaines anomalies peuvent conduire l'auditeur à les considérer, prises individuellement ou avec d'autres anomalies relevées au cours de l'audit, comme significatives, même si elles sont inférieures au seuil de signification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble. Les circonstances qui peuvent avoir une incidence sur l'appréciation de l'auditeur incluent la mesure dans laquelle l'anomalie :
- remet en cause la conformité aux exigences réglementaires ;
 - remet en cause l'application des clauses de contrats de prêts ou d'autres obligations contractuelles ;
 - est liée au choix d'une méthode comptable inadéquate ou à sa mauvaise application, qui n'a pas d'incidence significative sur les états financiers de la période en cours, mais qui est susceptible d'en avoir une sur les états financiers de périodes futures ;
 - masque un changement dans les résultats ou dans d'autres tendances, particulièrement dans le contexte des conditions économiques générales ou du secteur d'activité ;
 - à une incidence sur les ratios utilisés pour apprécier la situation financière de l'entité, le résultat de ses opérations ou ses flux de trésorerie ;
 - à une incidence sur l'information sectorielle présentée dans les états financiers (par exemple l'importance d'un élément pour un secteur ou une autre partie de l'activité de l'entité dont le rôle important dans les activités ou dans la rentabilité de l'entité a été constaté) ;
 - entraîne une augmentation de la rémunération de la direction, par exemple en permettant de satisfaire aux conditions attachées au versement de bonus ou d'autres incitations ;
 - est importante au regard de la connaissance de l'auditeur de communications antérieures aux utilisateurs des états financiers, par exemple celles portant sur des prévisions de résultats ;
 - concerne des éléments impliquant des tiers spécifiques (par exemple si des tiers qui sont partie prenante à la transaction sont des membres de la famille de la direction de l'entité) ;
 - correspond à une omission d'informations qui ne sont pas spécifiquement requises par le référentiel comptable applicable, mais qui, selon le jugement de l'auditeur, sont importantes pour la compréhension par les utilisateurs de la situation financière, de la performance financière ou des flux de trésorerie de l'entité ; ou

¹³ La détection de nombreuses anomalies non significatives à l'intérieur d'un même solde de compte ou d'un même flux d'opérations peut nécessiter que l'auditeur réévalue le risque d'anomalies significatives dans ce solde de compte ou ce flux d'opérations.

- à une incidence sur les autres informations à inclure dans le rapport annuel de l'entité (par exemple, des informations à inclure dans une « Analyse et Commentaires de la Direction » ou dans un « Rapport de Revue Financière et de l'Activité ») et dont on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles puissent influencer les décisions économiques des utilisateurs des états financiers. La Norme ISA 720 (révisée)¹⁴ traite des obligations de l'auditeur au regard des autres informations.

Ces circonstances ne sont que des exemples ; elles ne seront pas toutes nécessairement présentes dans tous les audits, pas plus que la liste ne saurait être exhaustive. L'existence de telles circonstances ne conduit pas nécessairement à la conclusion que l'anomalie est significative.

A22. La Norme ISA 240¹⁵ explique la façon dont les implications d'une anomalie qui est, ou peut être, le résultat d'une fraude, sont à considérer en relation avec d'autres aspects de l'audit, même si l'ampleur de l'anomalie n'est pas significative au regard des états financiers. Selon les circonstances, des anomalies dans les informations fournies pourraient également constituer un indice de fraude et pourraient résulter, par exemple :

- de la présentation d'informations trompeuses découlant d'un biais dans les jugements de la direction ; ou
- d'informations fournies redondantes ou sans intérêt visant à entraver la bonne compréhension des éléments présentés dans les états financiers.

Lorsqu'il examine les conséquences des anomalies sur les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies, l'auditeur fait preuve d'esprit critique conformément à la norme ISA 200¹⁶.

A23. L'incidence cumulée d'anomalies non significatives et non corrigées relatives à des périodes antérieures peut avoir une incidence significative sur les états financiers de la période en cours. Il existe différentes approches acceptables pour l'évaluation par l'auditeur de l'incidence de telles anomalies non corrigées sur les états financiers de la période en cours. Conserver la même approche d'évaluation d'une période à l'autre favorise la cohérence.

Aspects spécifiques aux entités du secteur public

A24. Dans le cas d'un audit d'une entité du secteur public, l'appréciation du caractère significatif ou non d'une anomalie peut aussi être affectée par les obligations de l'auditeur issues de la loi ou de la réglementation ou émanant d'une autorité, de communiquer des éléments spécifiques, comme par exemple la fraude.

A25. En outre, des questions comme l'intérêt public, l'obligation de rendre des comptes, la probité et, en particulier, la nécessité d'une surveillance efficace de la part du législateur peuvent influencer sur l'appréciation du caractère significatif que revêt un élément de par sa nature. Cela est particulièrement vrai pour les questions qui touchent au respect de la loi, de la réglementation, ou d'autres dispositions émanant d'une autorité.

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (Voir par. 12)

A26. Lorsque des anomalies non corrigées ont été communiquées à une (ou des) personne(s) ayant des responsabilités de direction, et que cette (ces) personne(s) a (ont) également des responsabilités de gouvernance, il n'est pas nécessaire de les communiquer à nouveau à cette (ces) personne(s) dans son (leur) rôle de gouvernance. Néanmoins, l'auditeur aura besoin de s'assurer que la communication faite à la (les) personne(s) ayant des responsabilités de direction a été correctement transmise à toutes les personnes exerçant un rôle de gouvernance auxquelles il aurait normalement fait cette communication¹⁷.

¹⁴ Norme ISA 720 (révisée), *Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations*.

¹⁵ Norme ISA 240, paragraphe 36.

¹⁶ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit*, paragraphe 15.

¹⁷ Norme ISA 260 (révisée), paragraphe 13.

- A27. Lorsqu'il existe un nombre important d'anomalies non corrigées et individuellement non significatives, l'auditeur peut en communiquer le nombre et l'incidence chiffrée totale, sans détailler chacune d'entre elles.
- A28. La Norme ISA 260 (révisée) requiert de l'auditeur qu'il communique aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les déclarations écrites qu'il a demandées (voir paragraphe 14 de la présente Norme ISA)¹⁸. L'auditeur peut discuter avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise des raisons et des implications de la non-correction des anomalies, y compris les conséquences possibles sur les états financiers futurs, compte tenu de l'ampleur et de la nature de chaque anomalie, appréciées en fonction des circonstances.

Déclarations écrites (Voir par. 14)

- A29. Étant donné que l'établissement des états financiers requiert de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, qu'elles ajustent les états financiers pour corriger les anomalies significatives, l'auditeur est tenu de leur demander de lui fournir une déclaration écrite concernant les anomalies non corrigées. Dans certaines situations, la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent considérer que certaines des anomalies non corrigées ne sont pas des anomalies. Pour cette raison, elles peuvent vouloir ajouter à leur déclaration écrite une phrase telle que : « Nous ne sommes pas d'accord pour considérer que les éléments et constituent des anomalies en raison du fait [décrire les raisons] ». L'obtention d'une telle déclaration ne dispense toutefois pas l'auditeur de formuler une conclusion sur l'incidence des anomalies non corrigées.

Documentation (Voir par. 15)

- A30. La documentation produite par l'auditeur sur les anomalies non corrigées peut comprendre :
- (a) la façon dont il a pris en compte l'incidence cumulée des anomalies non corrigées ;
 - (b) la façon dont il a apprécié si le (ou les) seuil(s) de signification pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies spécifiques, s'il en existe, a (ont) été dépassé(s) ; et
 - (c) son évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées sur les ratios ou les tendances clés, et sur le respect des exigences légales, réglementaires ou contractuelles (par exemple les clauses des contrats de prêts).

¹⁸ Norme ISA 260 (révisée), paragraphe 16(c)(ii).